



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Martina Lachmanna a soudců Martina Bobáka a Jana Ferfeckého ve věci

žalobce:

V. B.

bytem v X

zastoupen advokátem Mgr. Martinem Kolářem

sídlem Na Vinici 1227/32, 405 02 Děčín

proti

žalovanému:

Generální ředitelství cel

sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4 – Michle

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2021, č. j. 8268-2/2021-900000-319,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce vede s žalovaným spor ohledně nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, náležejícího osobám, které lehké topné oleje (LTO) užívají pro výrobu tepla. Celní úřad pro hlavní město Prahu (celní úřad) dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (zákon o spotřebních daních), vyměřil žalobci nárok na vrácení této spotřební daně za zdaňovací období září až listopad 2020 ve výši 0 Kč (platební výměry ze dne 16. 12. 2020, ze dne 29. 1. 2021 a ze dne 24. 2. 2021). Žalobce se

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

proti těmto platebním výměrům odvolal. Žalovaný jeho odvolání zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**). Dle žalovaného bylo nezbytné, aby žalobce v evidenci uváděl údaje o jím měřené hladině LTO v nádržích v centimetrech.

II. Žaloba a další vyjádření stran sporu

2. Žalobce zejména nesouhlasí s tím, že měl evidovat údaje o naměřené výšce LTO v centimetrech. Přístup žalovaného považuje za formalistický a za daných okolností i věcně nesprávný, neboť používal litrovací tabulku přímo od výrobce. Na základě této tabulky lze převádět z délkových jednotek na objemové, ale i naopak. Převod na žalovaným požadovaný údaj o naměřených centimetrech je tak možný prostřednictvím jednoduchého aritmetického úkonu. Ostatně o oprávněnosti použití litrovací tabulky v daném případě se žalovaný vyjádřil v bodě 23 napadeného rozhodnutí. Z hlediska ověřitelnosti není rozdíl mezi poskytnutým údajem v litrech a neposkytnutým údajem o výšce LTO v centimetrech. Žalovaný nezjistil, že by žalobce použil litrovací tabulku špatně či ji dokonce vůbec nepoužil.

3. Pokud právní předpisy nestanoví povinnost vést evidenci o spotřebě LTO konkrétním způsobem, celní úřad mohl uložit žalobci plnění záznamní povinnosti dle § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (**daňový řád**).

4. Žalobce se přizpůsobí a v evidenci bude uvádět naměřenou výši hladiny LTO. S tímto požadavkem se však nemohl seznámit, jelikož celní úřad změnil dosavadní praxi. Původně takovéto měření akceptoval.

5. Žalovaný *ve vyjádření ze dne 21. 7. 2021* navrhl, aby soud žalobu zamítl. Evidence musí obsahovat údaje o „skutečné spotřebě“ LTO. Pokud žalobce nepoužíval nádrž s měřicím zařízením, ale litrovací tabulku od výrobce a výšku hladiny měřil řemeslnickým metrem, je pak naměřená výška hladiny jedinou žalobcem měřenou hodnotou. Ostatní hodnoty vedoucí ke zjištění spotřeby za zdaňovací období jsou již podle této měřené hodnoty hodnotami dopočítanými. Pokud žalobce nepředložil jiné než dopočítané hodnoty, celní úřad nemohl překontrolovat správnost výpočtů spotřeby. Důkazní břemeno ohledně prokázání spotřeby LTO k získání daňového benefitu nese žalobce. Žalovaný toleruje postup založený toliko na měření výše hladiny metrem příkládaným k plastové nádrži topného zařízení s následným odečtem hodnot v litrech z litrovací tabulky výrobce nádrží. Brání se však tomu, aby daňové subjekty uplatňovaly nároky ze spotřeby LTO, které následně nelze ověřit. Pokud žalobce zjišťoval spotřebu za pomoci řemeslnického metru, měl naměřené údaje zaznamenat tak, aby jimi mohl prokázat tvrzený nárok na vrácení části spotřební daně. Žalovaný připustil, že výšku hladiny v nádržích lze dopočítat, avšak zpětně dopočítaná hodnota je pouze hodnotou fiktivní a domnělou. Výsledek výpočtu nevypovídá o výšce žalobcem naměřené hladiny v nádržích, což žalovaný demonstroval přepočtem deklarovaného objemu spotřebovaného LTO na výši hladiny v žalobcově nádržích.

6. Žalovaný mj. upozornil, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu (NSS) dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS, tehdejší žalobce na rozdíl od nynějšího žalobce poskytl vstupní hodnoty ke zjištění a případnému přezkumu výpočtu skutečné spotřeby. NSS tedy připustil, aby skutečnou spotřebu LTO ve smyslu § 2 odst. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

vyhlášky č. 413/2003 Sb.¹ daňový subjekt mohl prokázat rovněž pomocí výpočtu provedeného na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. S tím se žalovaný ztotožňuje. Pokud by nynější žalobce disponoval prokazatelnými vstupními údaji, pak by jím provedený výpočet spotřeby akceptoval, ačkoliv by se nejednalo o hodnotu skutečné spotřeby změřenou například průtokoměrem.

7. Celní úřad nemohl ani předem uložit žalobci záznamní povinnost, tzn. uložit ji bez toho, aby věděl, jakou metodu zjišťování skutečné spotřeby si žalobce zvolil. K otázce dosavadní správní praxe a legitimního očekávání žalovaný odkázal na body 28 až 31 napadeného rozhodnutí.

8. Žalobce *v replice ze dne 20. 8. 2021* uvedl, že pokud by přistoupil na logiku žalovaného, daňové subjekty by pro účely evidence spotřeby LTO nemohly použít žádné výpočty. Výsledkem každého takového výpočtu by totiž byla jen fiktivní hodnota, a jediným přípustným způsobem zjišťování „skutečné spotřeby“ by bylo pouze přímé měření objemu pomocí průtokových měřičů. To ovšem odporuje nejen rozsudku 1 Afs 289/2019, ale i závěru žalovaného, že objem spotřebovaných LTO lze vypočítat. Dále žalobce polemizoval, že pokud je možné vypočítat objem LTO z výšky jejich hladiny, lze také vypočítat výšku hladiny z hodnoty dopočteného objemu. Výšku naměřené hladiny tedy lze bez jakýchkoliv pochybností snadno zjistit a „rekonstruovat“. Na tom nic nemění ani to, že při těchto výpočtech je nutné určitě zaokrouhlení. Dle žalobce celní úřady v praxi tolerují nepřesnosti v řádu procent. Z rozsudku 1 Afs 289/2019 lze dle žalobce dovodit, že pokud je výsledek výpočtu použitého daňovým subjektem podložený, je možné jej použít pro prokázání nároku na osvobození od spotřební daně.

9. V dalším *vyjádření ze dne 30. 6. 2022* žalobce předložil dokumentaci k několika případům jiných daňových subjektů, jež v daňovém řízení – stejně jako žalobce – zastupovala NRG měření s.r.o., a jimž celní úřady daň vrátily.

10. Žalovaný *v duplice ze dne 6. 9. 2022* opět mj. zdůraznil, že žalobce nepředložil přímo měřené údaje. Proto nemohl žalovaný ověřit, zda žalobcem tvrzené hodnoty jsou výsledkem hrubého odhadu či zda žalobce skutečně provedl řádný postup zjišťování spotřeby LTO. Dle žalovaného v případech předložených dne 30. 6. 2022 celní úřady zkoumaly jiné skutečnosti, než metodu zjišťování skutečné spotřeby LTO.

11. V *triplice ze dne 6. 10. 2022* žalobce zpochybnil tvrzení žalovaného, že se jím předložené případy netýkaly způsobu zjišťování objemu spotřebovaných LTO, což žalovaný vyvracel v následném *vyjádření ze dne 18. 10. 2022*.

III. Posouzení žaloby

12. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

¹ Vyhláška Ministerstva financí č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků (vyhláška č. 413/2003 Sb.).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

13. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup soudu akceptovali. Účastníci soudu nepředložili ani žádné důkazní návrhy.

14. Žaloba není důvodná.

15. Jádrem tohoto sporu je kvalita metody zjišťování spotřeby LTO, konkrétně zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby LTO k výrobě tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Žalobce je přesvědčen, že jím vedená evidence o skutečné spotřebě v litrech za pomoci doložené litrovací tabulky nádrží umožňovala zpětně zkontrolovat množství spotřebovaného LTO. Naopak podle celních orgánů to možné nebylo, a tudíž žalobce důkazní břemeno neunesl.

16. Právním základem pro vrácení daně z LTO upravené v § 47 odst. 1 zákona o spotřebních daních je § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dle něj nárok

na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.

17. Prokazování nároku na vrácení daně upravuje § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních, dle něhož se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícími. Náležitosti dokladů o prodeji, které jsou nutné pro uplatnění nároku na vrácení daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, stanoví § 56 odst. 9 téhož zákona. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. platí, že evidence,

kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla.

(zvýraznění doplněno)

18. Soud předesílá, že k prokazování skutečné spotřeby LTO pro účely žádosti o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních již existuje bohatá judikatura. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb., která stanovuje způsob a podmínky vedení evidence o spotřebě LTO (srov. § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních), nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. Ostatně „*množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů*“ (rozsudek NSS 1 Afs 289/2019, bod 57, zvýraznění doplněno).

19. Nepřímou metodu zjišťování spotřeby LTO použil i žalobce. Z obsahu správního spisu plyne, že žalobce skladuje LTO ve dvou vzájemně propojených nádržích, každá s objemem 1 050 litrů. Nádrže jsou nepravidelného tvaru s tzv. prolisy. Z fotodokumentace z místního šetření ze dne 4. 12. 2020 je patrné, že minimálně na jedné z nádrží jsou ručně (zřejmě fixem) dopsány rysky, které mají mezi sebou pravidelné odstupy. Nádrž nemá kalibrované rysky, topné zařízení není vybaveno ani jiným přídavným zařízením, které by měřilo spotřebu LTO. Žalobce zjišťoval spotřebu LTO za pomoci řemeslnického metru, jímž změřil výšku hladiny v poloprůhledné nádrži vždy na konci zdaňovacího období. Takto zjištěný rozdíl poté převedl na objem za použití litrovací tabulky. V evidenci poté za

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

každé zdaňovací období zaznamenával výši konečného zůstatku LTO v *litrech*. Výšku naměřených hladin neevidoval.

20. Dle žalovaného se žalobce omezil pouze na popis postupu při odečtech, nedodal však *vstupní podklady*, které by umožňovaly ověřit jím deklarovanou skutečnou spotřebu a správnost zvoleného postupu, např. záznamy o výškách hladiny za sporná období.

21. Žalobce namítá, že údaje, dle nichž provedl výpočet spotřeby LTO, postačují k tomu, aby stran spotřeby unesl důkazní břemeno. Výšku naměřené hladiny lze dopočítat za pomoci údaje o objemu spotřebovaného oleje a předložené litrovací tabulky.

22. Jelikož NSS v poslední době řešil přinejmenším dva případy, které se přímo týkaly nyní sporné otázky, soud vyčkal jeho závěrů (viz rozsudky ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022-63, a ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022-67). Právě tyto dva rozsudky poskytují ucelený pohled na kvalitu metody měření spotřeby LTO, a to navíc v případech, v nichž tehdejší žalobce zastupoval stejný advokát, jenž zastupuje i nynějšího žalobce. Naopak soud neshledal nutným vyčkávat na výsledek řízení ve věci 10 Afs 247/2022, jelikož již na základě právních závěrů právě odkázaných rozsudků může rozhodnout o této žalobě.

23. Žalobci lze jistě přisvědčit, že vedení evidence o skutečné spotřebě v litrech, aniž byly zaznamenávány údaje o naměřené výšce hladin, ještě *samo o sobě* neznámá, že je zvolený způsob měření spotřebovaného LTO neprůkazný. Z rozsudku 2 Afs 72/2022, bod 17 a 18, je patrné, že „*i v případě, že [daňový subjekt] neevidoval údaj o výšce hladiny v nádrži, bylo možné tuto hodnotu zpětně vypočítat na základě ostatních zaznamenaných ukazatelů (resp. objemu oleje v nádrži a převodního koeficientu 10,57 l/cm). Podílem objemu zůstatku minerálního oleje v nádrži a [...] koeficientu lze dospět k výšce hladiny, kterou [daňový subjekt] změřil a použil pro svůj výpočet (byť nesprávný – vycházející z domněle pravidelného tvaru nádrže). Na základě zjištění výšky hladiny je pak možné vypočítat množství odebraného minerálního oleje za pomoci převodní tabulky zohledňující nepravidelný tvar skladovací nádrže. Tuto možnost ostatně připustil i žalovaný, jemuž v takovém postupu bránil pouze fakt, že [daňový subjekt] nezaznamenal výšku hladiny v nádrži. [...] Ačkoli tedy [...] evidence spotřebovaného množství LTO při výrobě tepla mohla být přesnější v tom smyslu, že by [daňový subjekt] zaznamenával také údaj o výšce hladiny, neznámá to, že evidenci, kterou vedl, nebyl schopen unést své důkazní břemeno*“. Tehdejší evidenci tedy NSS nepovažoval za nijak nepodložený odhad spotřeby LTO.

24. NSS v dalším rozsudku 1 Afs 31/2022, bod 21, dovysvětlil, že v rozsudku 2 Afs 72/2022 svůj závěr vystavěl na třech klíčových skutkových zjištěních:

- i. žalobce evidoval spotřebu pouze v litrech,
- ii. pro přepočítání naměřené výšky na litry použil logický (byť ne zcela přesný) koeficient, a
- iii. nepřesnost výpočtu zapříčiněnou nepravidelností nádoby, v níž je LTO skladován, lze odstranit pomocí převodní tabulky (v daném případě litrovací tabulky výrobce nádrže), kterou žalobce celním orgánům poskytl.

Pokud tehdejší žalobce ve věci 1 Afs 31/2022 nedoložil ani údaje o jím naměřené výšce hladiny LTO v nádržích a ani nesplnil všechny shora vyjmenovaná kritéria dle rozsudku 2 Afs 72/2022, konkrétně nedodal tzv. litrovací tabulku jeho nepravidelných nádrží, nemohl unést důkazní břemeno ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

25. Soud umožnil stranám, aby se k těmto rozsudkům a přenositelnosti v nich vyslovených závěrů na posuzovanou věc před rozhodnutím o žalobě vyjádřily. Žalobce měl za to, že jeho případ je třeba srovnávat s rozsudkem 2 Afs 74/2022, jelikož celním orgánům dodal litrovací tabulku (vyjádření ze dne 21. 9. 2023).

26. Naproti tomu žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 9. 2023 zdůraznil, že v této věci je třeba postupovat dle rozsudku 1 Afs 31/2022. Žalobce sice doložil litrovací tabulku, ale nedoložil koeficient propočtu naměřené výše hladiny na objem zůstatku oleje v nádrži. Pokud by nynější žalobce takový koeficient doložil, vstupní údaj, resp. naměřená hodnota výšky hladiny oleje v nádrži by v něm byla implicitně obsažena. Žalobce však použil pouze litrovací tabulku a jím přímo měřený (avšak neevidovaný) údaj v centimetrech musel promítnout do této tabulky. Při tomto postupu se mohl dopustit chyb, které kvůli absenci naměřených hodnot nelze zpětně ověřit. Dle žalovaného tedy žalobce neposkytl objektivní a prokazatelné vstupní údaje o spotřebě LTO.

27. Soud souhlasí s žalovaným. Žalobce nemohl unést důkazní břemeno, pokud neevidoval hodnoty výšky hladiny LTO, které naměřil, a v průběhu řízení – přes výzvu celního úřadu – nedodal ani všechny zbylé údaje (bod 24 shora), které by ve svém souhrnu mohly nahradit *vstupní hodnotu* výpočtu spotřeby naměřenou v centimetrech.

28. Skutkové okolnosti projednávané kauzy jsou srovnatelné s rozsudkem 1 Afs 31/2022. Ani nynější žalobce nedoložil všechny údaje dle bodu 24 shora, jakkoli mu k tomu celní úřad poskytl dostatečný prostor. V rozsudku 1 Afs 31/2022 chyběla *litrovací tabulka* a nyní chybí *koeficient pro přepočítání* naměřené výšky hladiny na litry. Princip je stejný. Ve smyslu rozsudku 2 Afs 74/2022 lze spotřebu LTO ověřit za pomoci (minimálně) tří shora specifikovaných údajů. Dva údaje stačí k „prostému“ výpočtu, nikoliv k „ověření“ jeho správnosti. Ze dvou údajů, v nynějším případě z litrovací tabulky a z výsledného objemu měsíční spotřeby, nelze průkazně ověřit správnost postupu žalobce při odečtech spotřebovaného LTO. Litrovací tabulka obsahuje údaje o objemu nádrže s odstupy 100 mm. Na rozdíl od koeficientu v kauze 1 Afs 31/2022 sice zohledňuje prolisy nádrže (resp. dle tabulky 100 mm ve výšce hladiny může znamenat 45, 50, 55 nebo 60 litrů, a to podle toho, v jaké výšce se hladina LTO měří), z ničeho jiného ovšem neplyne, jak se žalobce za pomoci litrovací tabulky dopočítal ke konkrétní spotřebě 100 litrů za měsíce září a říjen 2020 a 550 litrů za listopad 2020. Z žalobcem doložených dat není jasné, jak s touto tabulkou podrobněji pracoval, jak naměřené hodnoty přepočítal na jednotky objemu, pokud jím naměřená hodnota přesně nekorespondovala s odstupy ve výšce 100, 200, 300 mm apod. dle předložené litrovací tabulky. Zejména nelze zpětně ověřit, zda tento přepočítání žalobce provedl správně a nedopustil se u toho chyb, které by nezanedbatelným způsobem zamlžily objem spotřebovaného LTO. Soud nepominul, že z fotodokumentace nádrží jsou patrné záznamy tužkou dopsaných rysek k 25. 3. a k 2. 6. Pokud by žalobce – třeba i tímto způsobem – evidoval výšku hladiny LTO v nádržích i k nyní rozhodným obdobím, důkazní břemeno by zřejmě unesl.

29. Z hodnot uvedených v litrovací tabulce a výsledného objemu nelze přímo a bez dalšího údaje (např. i nepřesně zvoleného koeficientu) ověřit výšku hladiny LTO v rozhodném momentu. Soud zdůrazňuje, že *„evidenci o skutečné spotřebě LTO je nutné vést takovým způsobem, který bude dostatečně průkazný. Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních a vyhláška MF totiž vyžaduje „prokazatelné“ využití LTO na výrobu tepla. Subjekt daně, který žádá o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, si proto musí nastavit takový systém měření spotřeby topného oleje, aby dostal svému důkaznímu břemenu, Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.*

kteří na něj v obecné rovině klade § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud nezvolí měření prostřednictvím certifikovaného měřidla, nýbrž nepřímou metodu výpočtu spotřeby na základě jiných vstupních údajů, musí správním orgánům předložit dostatečné údaje a podklady, které umožní ověřit, zda je takto zvolený způsob výpočtu skutečné spotřeby správný“ (rozsudek 1 Afs 31/2022, bod 25). V této kauze žalobce shora uvedeným požadavkům nedostal. Nepředložil prokazatelné údaje o spotřebě LTO, na jejichž základě by bylo možné ověřit správnost jím zvoleného postupu při výpočtu spotřeby (tamtéž, bod 29 *in fine*). Dle soudu tedy žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzeným údajům. Dlužno dodat, že celní orgány ani judikatura NSS nevyžadují absolutní přesnost měření spotřeby, nelze však akceptovat, pokud z předložených podkladů nelze ověřit, zda odchylka měření činila několik málo litrů, nebo se jednalo o výraznější chybu měření či přepočtů (tamtéž, bod 30).

30. V žalobě uplatnil žalobce námitku neočekávatelné změny správní praxe, jelikož celní úřady předtím nevyžadovaly údaj o měření výšky hladiny LTO v centimetrech. Žalobce dne 29. 6. 2022 soudu předložil anonymizované protokoly o místních šetřeních a následné platební výměry v dle něj skutkově obdobných případech. Žalovaný namítá, že tato místní šetření provedl z důvodu prokázání způsobu poskytnutí podkladů o stavu topných olejů a jejich spotřebě a že se nezabýval zjišťováním objemů topných olejů pro účely evidence.

31. Žalobce sice soudu předložil podklady z jiných řízení, v nichž daňové subjekty zastupovala NRG měření s.r.o., avšak tyto výslovně neoznačil jako důkazy, resp. nenavrhl, aby soud jimi dokazoval. Soud ani z vlastní činnosti neshledal důvod provádět dokazování stran zásahu do legitimního očekávání. Jen pro úplnost soud uvádí, že pokud by tyto podklady provedl k důkazu a pokud by se jimi prokázalo, že celní úřady při místních šetřeních ve dnech 20. 8., 18. 9., 23. 10., 28. 10. 2018 a dne 25. 2. 2020 skutečně za obdobných podmínek akceptovaly údaje o spotřebě v litrech, bez nutnosti doložit data o výšce hladiny v nádrži, nemohlo by takové zjištění založit ustálenou správní praxi. Minimálně dle rozsudku 2 Afs 74/2022 celní úřady požadovaly měření hladiny LTO v centimetrech ještě před začátkem září 2020, tzn. před prvním ze zdaňovacích období, v němž celní orgány žalobci nevrátily spotřební daň. V právě cit. rozsudku celní úřad neuznal evidenci v litrech za zdaňovací období prosince 2019 až února 2020 (první platební výměr již z 30. 4. 2020). Nelze opomenout, že stejně celní úřad postupoval i v případě dalšího žalobce, který také zmocnil NRG měření s.r.o., jak je patrné z podkladů rozsudku Městského soudu ze dne 9. 8. 2022, č. j. 11 Af 28/2021-46 (v tomto případě místní šetření s vytčením stejných vad proběhlo 5. 8. 2020). V rozsudku 1 Afs 31/2022 pak šlo o zdaňovací období březen a duben 2020 (platební výměry ze dne 9. 9. 2020 a 1. 10. 2020). Pokud by tedy v minulosti i nějaká správní praxe existovala, rozhodně nebyla ustálená, jelikož ji celní úřady pozdějším postupem před začátkem nyní sporných zdaňovacích období změnil. Žalobce, jakož i jiné subjekty ve shora cit. případech, v daňovém řízení zastupovala NRG měření s.r.o., která se v této oblasti patrně specializuje. Již z toho důvodu nemohl žalobce legitimně očekávat, že několik let starý úzus v praxi celních orgánů přetrval až do podzimu 2020. Nadto ze správního spisu vyplynulo, že žalobce pořídil nemovitost s tímto topným zařízením teprve v průběhu roku 2020 (dle předávacího protokolu ji převzal 14. 9. 2020), a tedy nemohl mít žádné vlastní očekávání stran minimální kvality metody měření spotřeby LTO. Na nádržích navíc celní úřad zaznamenal také tužkou dopsané rysky, které patrně značily hladinu LTO k datům v minulosti (bod 28 *in fine*). S ohledem na data uvedená u těchto rysek je přitom zaznačil

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

(pravděpodobně) předchůdce žalobce. Jen stěžít lze odvozovat legitimní očekávání žalobce od jeho předchůdce, který údaje o výšce hladiny LTO v minulosti zaznamenal na nádrži.

32. Obdobné platí i ve vztahu k oznámení Celního úřadu pro Středočeský kraj stran změny praxe, které žalobce předložil. Apriorní upozornění daňových subjektů by jim mohlo prospívat, jeho absence ovšem nemůže bránit celnímu úřadu v kontrole průkaznosti evidencí a následnému vyměření vratek spotřební daně. Nadto shora citované rozsudky NSS nijak neodkládají použitelnost jejich závěrů stran průkaznosti evidencí, jakkoli tak NSS v rámci úvah o intertemporálních dopadech jeho rozhodnutí mohl učinit (srov. rozsudek 1 Afs 31/2022, bod 31).

33. Důvodnou není ani námitka stran uložení záznamní povinnosti. Celní orgány před provedením místního šetření na počátku prosince 2020 nemohly předpokládat, že žalobce vede neprůkaznou evidenci spotřeby LTO, a tedy mu nemohly ani uložit záznamní povinnost.

IV. Závěr a náklady řízení

34. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

35. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl úspěšný a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 23. listopadu 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.